

# DOKLADY PODNIKU A ICH POSLANIE V PODMIENKACH NÁKLADOVÉHO CONTROLLINGU

## COMPANY RECORDS AND THEIR ROLE IN COST CONTROLLING

**Jozef Pataky**

### **Anotácia:**

Využívanie nákladového controllingu vyžaduje zabezpečiť pravdivé vstupy do účtovníctva. Vstupy do účtovníctva vyžadujú, aby nosiče údajov - doklady boli v užšom prepojení na výrobný proces. Zároveň, aby vstupy umožňovali identifikáciu nákladov z hľadiska druhového na manažérske náklady.

### **Kľúčové slová:**

náklady, nákladový controlling, ekonomické riadenie nákladov, doklady, hmotné toky, plán obehu dokladov

### **Abstract:**

Use of cost controlling requires to ensure implementation of correct inputs into accounting. Inputs into accounting requires for data medium - records to be closer connected to production process. Inputs at the same time should allow to identify managerial costs.

### **Key words:**

costs, cost controlling, economic cost management, records, material flows, record turnover plan

## **ÚVOD**

Efektívnosť poľnohospodárskej činnosti v podnikoch poľnohospodárskej prvovýroby podmieniajú náklady. Nákladovosť poľnohospodárskych výrobkov ovplyvňuje mnoho faktorov. Medzi hlavné vplyvy patria: – výrobné podmienky (pôdno-klimatické a ekonomické), využitie a účinnosť výrobných prostriedkov a výrobných kapacít, účinnosť materiálových vstupov a mzdových nákladov a účinnosť riadenia výrobných činností.

Úspešnosť riadenia výrobných činností je v úzkom prepojení na materiálové a mzdové vstupy do výroby. Významnú pozornosť je preto potrebné venovať ekonomickému riadeniu nákladov. V súčasnom období základnú metódu predstavuje nákladový controlling.

## **CIEĽ A METÓDY**

Medzi základné informačné zdroje controllingu nákladov patrí sústava rozpočtov, účtovníctvo a kalkulácie vlastných nákladov. Naša pozornosť je orientovaná na účinnosť vstupu údajov do účtovníctva ako základného predpokladu ich využitia v kontrolnej činnosti.

Cieľom príspevku je zhodnotenie súčasných prístupov k využívaniu dokladov v procese obehu v podniku a posúdenie funkcií dokladov so zámerom vytvorenia informačnej podpory pre manažérske rozhodnutia v podmienkach uplatňovania controllingu nákladov.

Riešená problematika je súčasťou výskumného projektu VEGA – Informačná podpora controllingu nákladov v poľnohospodárskych podnikoch pri exploatacii netradičných metód. Východiskom v riešení sú práce CHUDEHO, J. – ČIŽMÁRIKA, L. (2001), KRÁĽA, B. a kol. (2002) a PATAKYHO, J. (2002).

## VÝSLEDKY A DISKUSIA

Už sme uviedli, že medzi základné informačné piliere controllingu patrí účtovný informačný systém. Je to preto, že účtovníctvo predstavuje relatívne uzatvorený a vnútorne usporiadaný systém informácií, ktorý poskytuje informácie o hospodárskej činnosti podniku a dosiahnutom výsledku tejto činnosti. Každá dispozičná informácia z účtovníctva zobrazuje určitú konkrétnu realitu. Je modelovým zobrazením reálnej ekonomickej či technicko-biologickej skutočnosti, javu, vzťahu a pod. Ako nástroj riadenia poskytuje orientáciu pri riešení takých otázok, ktoré sú adekvátne potrebám rozhodovania a umožňuje racionálne zasahovať do procesu hospodárskej činnosti.

Pragmatické využitie výstupov z účtovníctva závisí od:

- kvality a vhodnej štruktúry vstupných údajov a jej nosičov, ktoré predstavujú základný informačný materiál k spracovaniu;
- algoritmov spracovania vstupných údajov na užitočné informácie v rozhodovacom procese;
- schopnosti manažérov aplikovať získané výstupy z účtovníctva v záujme zvyšovania účinnosti riadenia výrobných činností.

Každá informácia je svojim spôsobom účelovo orientovaná a jej vnútorný obsah je určený výberom podľa potrieb riadenia. V kontexte s uplatňovaním nákladového controllingu, ako ekonomickej metódy riadenia nákladov sa javí potreba informačné zobrazenie orientovať na aktivity výrobného procesu. Výrobné procesy v každej, teda aj poľnohospodárskej výrobe sú zoskupením atribútov – vykonávaných pracovných operácií, ktoré obyčajne v rámci výrobného procesu nasledujú za sebou, resp. u niektorých výrobkov majú rovnaký charakter. Výrobné aktivity sú teda vykonávané na podporu a zabezpečenie výroby a predaja jednotlivých druhov výrobkov v závislosti od používanej technológie výroby.

Ekonomické riadenie nákladov treba smerovať k objektivizácii vstupov a tým hospodárnosti vkladov do výroby. Môžeme to dokázať hodnotením nákladov vo väzbe na výrobné procesy a ich technologické zložky. Riadenie nákladov podniku na výrobky (výkony) z hľadiska druhového nemôžeme považovať za účinné. Vyrábané produkty sú podmienené vykonávaním príslušných aktivít spätých s potrebou materiálových a ľudských zdrojov, ktoré z ekonomického hľadiska sa premietajú do nákladov podniku. Z uvedeného vyplýva, že nie výkon (výrobok, služba), ale aktivity vo výrobnom procese vyvolávajú príčinu vzniku nákladov.

Hodnotenie opodstatnenosti vzniku nákladov a hľadanie rezerv v ich znižovaní na výkony (výrobky) musí byť primárne vo väzbe na aktivity výrobného procesu, pretože tie spôsobujú príčinnú súvislosť vzniku nákladov. Evidenčnú štruktúru nákladov je preto treba orientovať na základné zložky – atribúty výrobného procesu a nie priamo na výkon v určitom stredisku. Za základný organizačný predpoklad uplatňovania controllingu nákladov treba považovať identifikáciu atribútov v uskutočňovaných výrobných procesoch. Rámcový model štruktúry atribútov pre evidenciu nákladov a plánovacie procesy v základnej rastlinnej výrobe možno štrukturovať nasledovne:

- orba (hlboká, stredná),
- príprava pôdy pred sejbou (sadením),
- sejba (sadenie),
- prihnojovanie,
- ochrana rastlín
  - chemická,
  - mechanická
- zavlažovanie,
- zberové práce
  - hlavných výrobkov,

- vedľajších výrobkov
  - pozberová úprava.
- V kontexte s rámcovým modelom aktivít výrobného procesu v základnej rastlinnej výrobe treba vymedziť ostatné aktivity, ktoré v zásade súvisia so:
- zásobovaním výroby (zabezpečením surovín),
  - odbytom (predajom) výrobkov a aktivity spojené so
  - spravovaním (réžiou) poľnohospodárskeho podniku a jeho útvarov.

Predpokladom pravdivých, porovnateľných a najmä spoľahlivých informácií z účtovníctva sú vstupné údaje na vystavených dokladoch a ich vecná a formálna správnosť. Pre každý doklad je charakteristický určitý proces pohybu dokladu od jeho vzniku v podniku (interný) resp. od príchodu do podniku (externý doklad), ktorý nazývame plán obehu dokladov.

Obeh dokladov plní dve základné funkcie:

- poznávaciu funkciu, ktorá zabezpečuje poznanie o hospodárskych javoch a je nositeľom ich vstupu do počítačového spracovania,
- kontrolnú funkciu, ktorá zabezpečuje vecnú a formálnu správnosť dokladov podniku.

Kontrolná funkcia zabezpečujúca pravdivosť vstupu údajov do počítačového spracovania účtovníctva je možná vtedy, ak obeh dokladov má vysoký stupeň adresnosti a umožňuje poznať príčinnú súvislosť vzniku nákladov vo vzťahu k atribútom výrobného procesu. Pravdivosť vstupných údajov na dokladoch podniku predpokladá ich overovanie podľa jednotlivých hmotných tokov, ktoré sú charakteristické pre výrobné procesy. Hmotným tokom treba rozumieť pohyb materiálovo-energetických hodnôt, ktoré si vo výrobnom procese navzájom odovzdávajú fyzické osoby v rozličných vzájomných väzbách vo vnútri podniku a v styku s okolím.

V podmienkach nákladového controllingu za významné miesto v pláne obehu dokladov považujeme špecifikáciu hmotných tokov odpovedajúcu konkrétnym podmienkam podniku. Funkčnosť obehu dokladov sa tak stane priamo závislá od uskutočňovaných aktivít vo výrobných procesoch. V súvislosti s cieľom práce na úseku základnej rastlinnej výroby hrubý model hmotných tokov môžeme rozdeliť do štyroch oblastí:

1. Rastlinná produkcia.
2. Pohyb zásob na úseku rastlinnej výroby.
3. Práca a mzdy.
4. Pôda.

V oblasti produkcie rastlinnej výroby do úvahy prichádzajú hmotné toky pri zbere obilnín, okopaním, technických plodín a ostatných plodín.

Pri zbere obilnín od kombajnov prichádza do úvahy:

- odvoz obilia od kombajnu na pozberovú úpravu,
- odvoz obilia z pozberovej úpravy do obilného sila,
- odvoz obilia z pozberovej úpravy do skladu v podniku,
- odvoz obilia od kombajnu priamo do obilného sila,
- odvoz obilia zo skladu v podniku rôznym odberateľom.

Pri zbere okopanín sú charakteristické tieto hmotné toky:

- odvoz okopanín z poľa na pozberovú úpravu,
- odvoz okopanín z poľa priamo na kŕmenie (spárovanie)
- odvoz okopanín z pozberovej úpravy do skladu v podniku,
- odvoz okopanín zo skladu v podniku odberateľom.

Hmotné toky pri zbere technických plodín možno vymedziť na:

- odvoz cukrovej repy od kombajnu na poľnú skládku,
- odvoz cukrovej repy z poľnej skládky k priemyselnému spracovaniu,
- odvoz cukrovej repy z poľa k priemyselnému spracovaniu,

- odvoz skrojkov cukrovej repy ku skfmeniu,
- odvoz sóje, slnečnice, repky olejnej od kombajnu na pozberovú úpravu,
- odvoz sóje, slnečnice, repky olejnej z pozberovej úpravy odberateľom.

Pri zbere ostatných plodín rozlišujeme:

- zber zelených objemových krmovín pestovaných na ornej pôde,
- zber zelených objemových krmovín na silážovanie (senážovanie),
- produkcia a spotreba zelenej hmoty pastvou.

Pre pohyb zásob na úseku rastlinnej výroby možno rámcovo vymedziť hmotné toky nasledovne:

- nákup materiálnych zásob pre potreby rastlinnej výroby na sklad,
- spotreba materiálnych zásob zo skladu pre potreby rastlinnej výroby,
- predaj nákupných zásob pre odberateľov resp. zamestnancov,
- prevod nákupných zásob medzi skladmi.

Obdobne môžeme vyšpecifikovať hmotné toky pre zásoby získané vlastnou výrobou.

Prácu a mzdy členíme podľa jednotlivých druhov prác na:

- práce traktorové,
- práce kombajnové,
- práce samohybných strojov,
- prípadné práce ručné a poťahové,
- evidencia a dochádzka do práce,
- evidencia čerpania dovoleníek.

Vyšpecifikované hmotné toky charakteristické pre konkrétny podnik považujeme za hlavný článok projektovania plánu obehu dokladov, ktorý zohľadňuje výrobný proces v základnej rastlinnej výrobe a jeho atribúty v závislosti od strojovej vybavenosti a používanej technológii výroby.

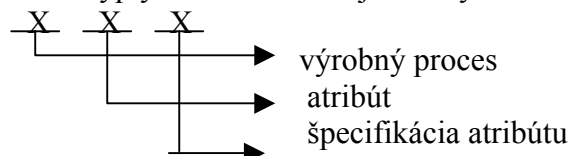
Pri mnohých aktivitách podnikov v podmienkach trhového hospodárstva manažérske rozhodnutia sa opierajú o informačnú podporu umožňujúcu posúdenie závislosti nákladov na zmenách v objeme výroby. Z krátkodobého hľadiska okrem informácií o dosiahnutom výsledku hospodárenia a jeho zložiek, sú to najmä informácie o bode zvratu, cenotvorbe a zohľadňovaní požiadaviek odberateľov na stanovenie ceny výrobkov, hodnotení vysokých kapacít s cieľom maximalizácie zisku a iné. Z tohto pohľadu evidencia nákladov v účtovníctve musí zabezpečiť identifikáciu jednotlivých nákladových druhov na náklady v manažérskom poňatí. V praxi účtovného informačného systému to znamená:

- vecne vyšpecifikovať náklady členené z druhového hľadiska s ich vplyvom na zmeny v objeme výroby v konkrétnych podmienkach podniku a
- zabezpečiť analytickú evidenciu nákladov v členení na variabilné a fixné k ich sledovaniu v účtovníctve.

V nadväznosti na úvahy o riešených vecných problémoch za dôležité považujeme úpravu nosičov vstupných údajov – dokladov používaných v podniku. Pre potreby nákladového controllingu do sústavy číselníkov pre kľučovanie vstupov odporúčame zoradiť:

- číselník atribútov výrobného procesu, ktorý priamo nadviaže na číselník druhu prác a
- číselník manažérskych nákladov.

Identifikácia atribútov v uskutočňovaných výrobných procesoch je základným organizačným predpokladom uplatňovania controllingu nákladov. Konštrukcia číselníka atribútu výrobného procesu vyplýva z nasledovnej schémy.



Na simuláciu predmetného číselníka v zmysle našich návrhov atribútov v základnej rastlinnej výrobe použijeme atribút – ochrana rastlín mechanická nasledovne:

- výrobný proces: 1 – základná rastlinná sejba,
- atribút : 6 – ochrana rastlín,
- špecifikácia atribútu: 2 – mechanická

Číselník manažérskych nákladov má za úlohu vyjadriť vplyv nákladov podľa druhového členenia sledovaných v účtovníctve na zmenách v objeme výroby. Variabilné náklady, ktoré sú závislé na zmenách objemu výroby nie je problémom identifikovať a priamo priradiť na jednotku výroby. Zložitosť identifikácie fixných nákladov spôsobuje skutočnosť, že ich v zásade môžeme rozdeliť do dvoch skupín:

1. Fixné náklady u ktorých je možné presne určiť miesto a príčinu ich vzniku.

2. Fixné náklady, ktoré podľa miesta a príčiny ich vzniku nie je možné priradiť k výkonu. Zároveň treba uviesť, že fixné náklady, ktoré je možné priradiť k výkonu za určitých konkrétnych podmienok v podniku môžu mať variabilný charakter. Predstavujú teda zmiešaný (kombinovaný) typ nákladov. Simulácia číselníkov manažérskych nákladov môže mať nasledovný tvar:

1. variabilné náklady
2. fixné náklady, ktoré možno priradiť k výkonu
3. fixné náklady v kombinovanej podobe s variabilnou zložkou
4. fixné náklady, ktoré nemožno priradiť k výkonu
5. ostatné náklady, ktoré nepredstavujú vstupy do výroby

Posledná skupina nákladov evidovaná v účtovníctve neovplyvňuje výrobný proces. Predstavuje náklady napr. na predaj majetku, odpis pohľadávok a iné, ktoré sú kompenzované v účtovníctve výnosmi.

## ZÁVER

Významnou zložkou informačnej podpory nákladového controllingu sú informácie poznávacieho charakteru. Sú produktom účtovného informačného systému. Zabezpečenie základnej analyticko-evidenčnej, kontrolno-koordinačnej a poradensko-inovačnej funkcie nákladového controllingu vyžaduje užšiu väzbu účtovníctva v oblasti nákladov na výrobné procesy.

Vytvorenie evidenčnej štruktúry pre tieto účely vyžaduje v praxi inovovať plány obehu dokladov tak, aby základným článkom ich projektovania sa stali hmotné toky podniku. Pre hodnotenie nákladov z rôznych manažérskych pohľadov vytvoriť na nosičoch vstupných údajov predpoklady k uplatneniu nových prístupov k ekonomickému riadenia nákladov. Evidenčná architektúra nákladov v účtovníctve a kvalitatívne zmeny v oblasti prípravy a zberu údajov k ich spracovaniu sú základom budovania controllingu nákladov v poľnohospodárskych podnikoch.

## Literatúra

- CHUDÝ, J. – ČIŽMÁRIK, L. : Normatívne technologické náklady. II. Časť. Nitra: AGROINŠTITÚT, 2001, s. 82. ISBN 80-8059-233-5
- KRÁL, B. a kol. : Manažérske účtovníctví. Praha: MANAGEMENT PRESS, 2002, s. 347. ISBN 80-7261-062-7
- PATAKY, J.: Methodological aspects of an improvement of calculation information system in agricultural companies. In: Agricultural economics. Prague: volume 48, 3, 2002, ISSN 0139 - 570 x.

## Kontaktná adresa autora:

Jozef Pataky, doc. Ing. PhD.

SPU, FEM, KUF, Tr. A. Hlinku 2, 949 76 Nitra, Slovenská republika, č.t. 6508 116, e-mail: jozef.pataky@uniag.sk